

**Audience publique du 25 novembre 2002**  
=====

Recours formé par  
Monsieur et Madame ... , ...  
contre  
un bulletin de l'impôt sur le revenu émis par le bureau d'imposition de Pétange  
en matière d'impôt sur le revenu  
  
-----

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 14770 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 3 avril 2002 par Monsieur ..., ingénieur, et de son épouse, Madame ..., psychologue, demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1999 émis le 23 novembre 2000 par le bureau d'imposition de Pétange de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 3 juillet 2002 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 26 septembre 2002 par les demandeurs ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin d'impôt litigieux ;

Oùï le juge-rapporteur en son rapport, Monsieur et Madame ... et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

---

Engagé comme « *project engineer* » auprès de la société ..., installée à Bascharage, et avec l'encouragement de son employeur - « *to further his career with ...* » -, Monsieur ... s'inscrit et suit au cours de l'année 1999 à l'université d'Oxford une formation de « *MBA (master of business administration)* ».

Monsieur et Madame ... ayant opéré, dans leur déclaration d'impôt relative à l'année 1999, la déduction des impenses relatives audit *MBA*, soit un montant de 769.018.- francs, comme frais d'obtention des revenus d'une profession dépendante, le bureau d'imposition de Pétange les informa, en application du paragraphe 215 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée *Abgabenordnung* (AO), par lettre du 13 octobre 2000 de ce qu'il « *estime que les dépenses effectuées en 1999 par le contribuable (...) rangent parmi les dépenses de train de vie visées à l'article 12 numéro 1 [de la loi modifiée du 4 décembre 1967 sur l'impôt sur le revenu (LIR)] et ne sont pas déductibles dans le cadre de frais d'une occupation salariée* ».

Suite à une prise de position des époux ... en date du 29 octobre 2000, le bureau d'imposition de Pétange émit le 23 novembre 2000 un bulletin de l'impôt sur le revenu pour ladite année 1999, dans lequel il qualifia les susdites impenses de frais de formation pour rejeter leur déduction en tant que frais d'obtention dans le cadre des revenus d'une occupation salariée.

Suivant courrier recommandé du 13 décembre 2000 à l'adresse du directeur de l'administration des Contributions directes, les époux ... réclamèrent contre le dit bulletin d'impôt du 23 novembre 2000.

Cette réclamation n'ayant pas été rencontrée par une décision directoriale pendant plus de 6 mois, les époux ... ont introduit un recours contentieux par requête déposée le 3 avril 2002 à l'encontre du bulletin d'impôt du 23 novembre 2000.

Le délégué du gouvernement soulève en premier lieu le moyen d'irrecevabilité du recours pour autant qu'introduit par Madame ... pour défaut d'intérêt à agir à l'encontre d'un bulletin d'impôt qui ne lui aurait pas encore été notifié en bonne et due forme, de sorte qu'il ne saurait être exécuté à son encontre.

Or, dans la mesure où Madame ... a, conformément au paragraphe 238 AO qui dispose que « *befugt, ein Rechtsmittel einzulegen, ist der, gegen den der Bescheid oder die Verfügung ergangen ist* », qualité pour agir en tant que destinataire à l'encontre du bulletin litigieux la soumettant à l'imposition collective avec son mari et où, par ailleurs, une irrégularité, voire un défaut de notification valable d'un bulletin d'impôt, outre l'incidence éventuelle sur la recevabilité *ratione temporis* d'un recours dirigé à son encontre, reste sans incidence sur la question de l'intérêt à agir en la matière dans le chef du destinataire du bulletin (cf. trib. adm. 21 juin 2000, n° 11671 du rôle, Pas. adm. 2002, V° Impôts, n° 284), le moyen d'irrecevabilité soulevé par le délégué du gouvernement doit être rejeté et le recours est à déclarer recevable pour avoir été par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi.

Quant au fond, les demandeurs exposent, par référence aux textes légaux, ainsi qu'à la jurisprudence afférente, que les frais de formation professionnelle seraient les dépenses engagées pour la préparation à l'exercice d'une profession et engloberaient tous les frais engagés jusqu'à l'entrée dans la vie professionnelle voire les frais de formation engagés en vue d'un changement de profession. Les frais de perfectionnement professionnel serviraient par contre à améliorer les connaissances du contribuable dans la branche professionnelle dont relève son activité.

Sur ce, ils estiment que le bureau d'imposition aurait erronément analysé et qualifié les dépenses par eux invoquées comme ne relevant pas de la catégorie des frais déductibles, en soutenant au contraire que si les études accomplies par Monsieur ... en vue de l'exercice de sa profession, à savoir un « *BSC (bachelor of science) in Physics* », ainsi qu'un « *MSC (master of science) in Information Technology* » seraient certainement à ranger dans la catégorie de la formation professionnelle, tel ne saurait être le cas du *MBA* qui s'analyserait en des études de perfectionnement.

Les demandeurs exposent encore que l'utilité de la formation litigieuse aurait été reconnue par l'employeur de Monsieur ..., qui l'a promu du poste de « *project engineer* » au poste de « *project manager* », l'appelant à diriger les travaux de plusieurs ingénieurs se trouvant sous ses ordres.

Le délégué du gouvernement rappelle que la notion même de perfectionnement professionnel implique que les études entreprises le soient dans l'objectif de compléter et d'approfondir des connaissances acquises dans le cadre d'une formation initiale et il demande au tribunal de qualifier la formation professionnelle suivie par Monsieur ... au regard des critères jurisprudentiels constants.

Aux termes de l'article 12 LIR « *sans préjudice des dispositions relatives aux dépenses spéciales, ne sont déductibles ni dans les différentes catégories de revenus nets ni du total des revenus nets les dépenses ci-après énumérées:*

*les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité; (...)* ».

L'article 105 LIR dispose que « *sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes* » et le point 4 dudit article précise que « *les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent* ».

Les frais de formation professionnelle (« *Ausbildungskosten* ») englobent toutes les dépenses faites en vue d'acquérir les connaissances requises pour l'exercice futur d'une profession ou le changement de profession et rentrent dans le cadre des dépenses mixtes au sens de l'article 12. 1 LIR et ne sont dès lors pas déductibles.

Ils se distinguent des frais de perfectionnement professionnel (« *Fortbildungskosten* ») qui comprennent les dépenses faites par le contribuable pour actualiser ses connaissances professionnelles, afin de mieux répondre aux exigences de sa profession par une qualification améliorée ou faciliter son avancement dans sa profession, sans que les modifications dans sa situation professionnelle qui s'ensuivent n'impliquent un changement fondamental concernant la profession exercée. Au vu du lien causal direct entre les frais ainsi engagés et l'activité du contribuable, les frais de perfectionnement professionnel rentrent dans le champ des frais d'obtention au sens de l'article 105 LIR.

Cette notion de perfectionnement professionnel ne doit pas être interprétée avec une rigueur excessive, les efforts des salariés en vue de l'amélioration de leurs connaissances et performances professionnelles correspondant à l'intérêt bien compris de l'économie nationale et partant de la société en général (cf. *Herrmann, Heuer, Raupach, EStG-Kommentar*, § 9, *Anm. 270* et références de jurisprudence y citées).

En l'espèce, il est constant qu'au moment d'entamer sa formation du type *MBA* à l'université d'Oxford – et au cours de ces études – Monsieur ... a été engagé en tant qu'« *ingénieur de projet* » (développement et promotion de produits nouveaux) auprès d'une société établie au Luxembourg, que son employeur encouragea les études additionnelles de Monsieur ..., que la formation de *MBA* à Oxford – tel que cela se dégage de la brochure descriptive produite en cause par les demandeurs – d'une durée d'un an est destinée à des universitaires non économistes disposant d'une expérience professionnelle afin d'augmenter leurs capacités économiques, d'administration et de direction, que suite à l'accomplissement desdites études supplémentaires, Monsieur ... a été promu à un poste à responsabilité supérieur, l'appelant à diriger une équipe d'ingénieurs.

Ainsi, il se dégage des éléments du dossier que la formation de *MBA*, telle que proposée par l'université d'Oxford et suivie par Monsieur ... a amélioré ses capacités professionnelles en vue de l'occupation d'un poste à responsabilité supérieur, c'est-à-dire a abouti à compléter et diversifier les connaissances préexistantes de l'intéressé sans lui conférer une formation autonome nouvelle et en vue de l'amélioration de ses chances d'avancement.

Au vu des circonstances de l'espèce, ensemble le contenu de la formation de *MBA* de l'université d'Oxford, il y a par voie de conséquence lieu de qualifier la formation suivie par Monsieur ... de perfectionnement professionnel.

Il suit des considérations qui précèdent que le bulletin d'impôt litigieux encourt la réformation en ce sens que les frais engagés au cours de l'année 1999 en vue de l'accomplissement de ladite formation de *MBA* d'un montant total de 769.018.- francs, justifié à suffisance de droit par les pièces produites en cause, constituent des frais de perfectionnement professionnel déductibles en tant que frais d'obtention dans le cadre des revenus d'une occupation salariée.

### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours recevable ;

le dit également fondé ;

partant, par réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1999 émis le 23 novembre 2000 par le bureau d'imposition de Pétange à l'encontre des demandeurs, dit que les frais de la formation de *MBA* à l'université d'Oxford d'un total de 769.018.- francs, déboursés par Monsieur ..., constituent des frais de perfectionnement professionnel

déductibles en tant que frais d'obtention dans le cadre des revenus d'une occupation salariée au titre de l'année d'imposition 1999 ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes pour prosécution ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

M. Schockweiler, vice-président

M. Campill, premier juge

Mme Lamesch, juge

et lu à l'audience publique du 25 novembre 2002, par le vice-président, en présence de M. Legille, greffier.

s. Legille

s. Schockweiler